

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Miroslav Chuděj, s. r. o.,** se sídlem Hutisko Solanec č. 310, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem 796 01 Prostějov, Sádky 1605/2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem 602 00 Brno, nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2009, čj. 12240/09-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2010, čj. 31 Ca 154/2009 – 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.
II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Dosavadní průběh řízení

[1] Dodatečným platebním výměrem z 8. 12. 2008 vyměřil Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 44 160 Kč a vypočetl penále 8832 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil uvedený výměr tak, že dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 43 680 Kč a penále na 8736 Kč. Žalovaný dal za pravdu žalobci v tom, že dodávku oceli, za kterou žalobce zaplatil 2293 Kč, lze uplatnit jako odečet od základu daně dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V ostatním ale zaujal stejný právní názor jako finanční úřad, totiž že část výdajů (celkem 160 725 Kč) vynaložených žalobcem v rámci projektu výzkumu a vývoje univerzální

podlahové vpusti prováděného v letech 2005 a 2006, nelze uplatnit jako odčitatelné položky od základu daně dle shora citovaného ustanovení. Podle žalovaného byly tyto výdaje vynaloženy na služby, které toto ustanovení výslovně z odpočtů vylučuje.

[3] Krajský soud v Brně žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Správní orgány podle něho postupovaly v souladu s pokynem ministerstva financí č. D-288, který sice nebyl obecně závazným právním předpisem, nicméně správní orgány byly povinny se jím řídit, pokud neodporoval zákonu. Krajský soud zhodnotil, že uvedený pokyn se ničím neprotivil obsahu a smyslu § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Napadené správní rozhodnutí také podle krajského soudu korespondovalo s judikaturou Nejvyššího správního soudu, zejm. co do vymezení pojmu „služba“ provedeného v rozsudcích z 13. 5. 2005, čj. 5 Afs 123/2004 - 61, a z 31. 1. 2008, čj. 9 Afs 150/2007 - 64. Krajský soud shledal správné jak závěry žalovaného, tak i procesní postup, na jehož základě k nim dospěl.

II.

Kasační stížnost

[4] Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností, kterou opřel o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel předně namítl nepřezkoumatelnost rozsudku. Soud se podle stěžovatele nevypořádal se všemi žalobními námitkami, konkrétně s výkladem § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, s námitkou překročení pravomocí ministerstva financí vydat předmětný pokyn a s námitkou porušení procesních práv stěžovatele.

[6] S tím souvisí také druhá stížní námitka: soud podle stěžovatele posoudil nesprávně právní otázku klíčovou pro projednávanou věc, totiž význam § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele bylo nutno provést teleologický výklad tohoto ustanovení, z něhož měl soud dovodit, že úmyslem zákonodárce byla podpora výzkumu a vývoje, přičemž omezení v podobě nepřipuštění odpočtů výdajů (nákladů) na služby mířilo pouze k zabránění vícerému uplatněné odpočtu za stejnou službu u několika subjektů. Zákonodárcův úmysl nelze dle stěžovatele vyložit tak, aby daňová podpora zvýhodňovala pouze subjekty disponující všemi potřebnými zdroji pro výzkum a vývoj, na úkor těch, kteří nejsou schopni uskutečnit veškeré činnosti nutné pro výzkum a vývoj vlastními silami a musejí se s jejich provedením obrátit na třetí osoby. Z toho stěžovatel dovodil, že dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů *„nelze uplatnit odpočet na výzkum a vývoj u služeb, které byly (případně mohly být) předmětem odpočtu na výzkum a vývoj u jiného daňového subjektu“*.

[7] Pro případ, že by kasační soud nepřistoupil na uvedený stěžovatelův právní výklad, namítl stěžovatel, že práce, které nechal provést na svém prototypu třetími osobami, nebyly „službami“ podřaditelnými pod citované ustanovení zákona. Odkázal na odvětvovou klasifikaci ekonomických činností (OKEČ) Českého statistického úřadu a uvedl, že službami podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů je nutno rozumět *stricto sensu* pouze *„průmyslové služby“*, nikoliv také *„průmyslové práce“* tj. činnosti, které pro stěžovatele provedly třetí osoby.

[8] Konečně stěžovatel namítl, že krajský soud měl zrušit rozhodnutí žalovaného proto, že v řízení před správními orgány došlo k porušení zákona v ustanovení o řízení s možným vlivem na zákonnost rozhodnutí. Tvrzená vada řízení spočívala dle stěžovatele v porušení zásady dvojinstančnosti správního řízení, k němuž mělo dojít tím, že (jak vyplývá ze žalobní námitky, s níž se dle stěžovatele krajský soud dostatečně nevypořádal) finanční úřad se stěžovatelem řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole, žalovaný vydal

pro stěžovatele překvapivé rozhodnutí a nadto se v něm nevypořádal s odvolací námitkou neprojednání zprávy o daňové kontrole.

[9] Ze všech uvedených důvodů navrhl stěžovatel rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. Podle žalovaného se krajský soud dostatečně vypořádal se všemi žalobními námitkami, z jeho odůvodnění jednoznačně vyplývá právní posouzení věci, s nímž žalovaný zcela souhlasil.

III.

Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost nedůvodnou.

[12] Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatel vznesl z důvodu údajného pominutí některých žalobních námitek. Tato námitka není důvodná. Stěžovatel v žalobě namítl, že pokyn Ministerstva financí č. D-288 vybočil z mezí zákona o daních z příjmů, poukazoval na jeho vnitřní rozpory a nejasný výklad. Krajský soud k tomu uvedl, že dle jeho názoru uvedený pokyn neodporoval zákonu, pokud se jím správní orgány řídily, nepostupovaly v rozporu s právem ani s legitimním očekáváním daňových subjektů, kterým byl pokyn obecně dostupný. K námitce porušení procesních práv stěžovatele soud uvedl, že dle obsahu správního spisu, zejména několika protokolů o ústních jednáních, vyplynulo, že stěžovatel měl v průběhu řízení dostatek prostoru pro svá vyjádření, byl seznámen se zprávou o daňové kontrole, která vyhovovala požadavkům daňového řádu, využil svého práva seznámit se s podklady správního rozhodnutí a navrhnout jejich doplnění.

[13] Kasační soud neshledal v uvedeném vypořádání žalobních námitek pochybení. Krajský soud byl sice poměrně stručný ve svých hodnoceních, nicméně je z nich jednoznačně patrný jejich závěr. Také žalobní námitky byly dosti obecné, stěžovatel v nich odkazoval na své odvolání proti platebnímu výměru; v něm toliko předestřel, že se finanční úřad při projednání zprávy o daňové kontrole odmítl zabývat „dalšími argumenty“ stěžovatele, které měl v úmyslu předložit, proto bude „*zřejmě nucen předložit do odvolacího řízení další dokumenty, které mají být posouzeny, a které svědčí o tom, že stěžovatel neporušil zákon o dani z příjmů*“.

[14] Kasační soud dospěl k závěru, že krajský soud reagoval dostatečně na žalobní námitky a správně neshledal porušení stěžovatelových procesních práv. Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel byl v průběhu daňové kontroly (zahájena 9. 7. 2008), opakovaně vyzýván k vyjádření k pochybnostem správce daně ohledně oprávněného uplatnění odpočitatelné položky ve výši 160 725 Kč a stěžovatel se také opakovaně vyjadřoval, vč. přiložení právních rozborů § 34 odst. 4 a 5 zákona o dani z příjmů. Např. v protokolu o ústním jednání z 26. 8. 2008 finanční úřad informoval stěžovatele o svém úmyslu zvýšit o uvedenou částku základ daně a vyzval jej k vyjádření, popř. k předložení další účetní či jiné písemnosti. V dalším průběhu řízení se stěžovatel k uvedené položce opakovaně vyjadřoval a vedl s finančním úřadem polemiku ohledně výkladu citovaných ustanovení (např. vyjádření 5. 9. 2008, z 18. 10. 2008, z 2. 11. 2008, z 21. 11. 2008); finanční úřad podrobně seznámil stěžovatele se skutkovými zjištěními i právním posouzením (srov. zejm. protokol o ústním jednání z 21. 10. 2008, z 18. 11. 2008, z 28. 11. 2008). Při posledně uvedeném

ústním jednání se finanční úřad velmi podrobně vyjádřil k tvrzením stěžovatele uvedeným ve vyjádření z 21. 11. 2008; mimo jiné uvedl, že *„odpočet nelze uplatnit na činnosti, které poplatník sám neprovádí při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu“*; třetí osoby stěžovateli dle finančního úřadu pouze dodávaly *„svou výrobní činnost, a to formou dodávky na zakázku“*. Zpráva o daňové kontrole z 18. 11. 2008 obsahovala velmi podrobně popsaná skutková zjištění i právní posouzení finančního úřadu, stěžovatel se ke zprávě vyjádřil (21. 11. 2008) a s jeho vyjádřením se finanční úřad podrobně vypořádal (28. 11. 2008). Stěžovatel měl tedy dostatečný prostor k tomu předložit veškeré důkazní prostředky, které zamýšlel předložit, a doplnit tvrzení, která považoval za důležitá. Pokud později ani v odvolání proti platebnímu výměru, jenž plně korespondoval se závěry zprávy o daňové kontrole, nenavrhl konkrétní důkazy, nelze vytýkat jakékoli porušení procesních předpisů žádnému správci daně, neboť prostor k uplatnění všech procesních práv stěžovatele byl z hlediska zákona naprosto dostatečný.

[15] Vzhledem k výše uvedenému je lichá námitka, že rozhodnutí žalovaného, či platební výměr, byly překvapivé: právní názory, tj. především výklad § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a jejich aplikace na skutkový stav zjištěný u stěžovatele, byly u obou správců daně zcela konzistentní, a zřejmé již od doby, kdy finanční úřad sdělil stěžovateli své pochybnosti (srov. zejm. protokol o ústním jednání z 26. 8. 2008). Stěžovatel znal tento právní výklad a opakovaně se k němu vyjadřoval. Jelikož předmětem polemik byl toliko výklad § 34 zákona o daních z příjmů, nikoliv skutkový stav, jakékoli doplňování dokazování již nebylo na místě, jak správně uvedl finanční úřad při ústním jednání 28. 11. 2008, a to i v odvolacím řízení. Tomuto závěru korespondovalo i rozhodnutí žalovaného, nelze tedy namítat, že by údajně chybný postup finančního úřadu žalovaný přešel bez dalšího.

[16] Kasační soud se proto přiklonil k závěru krajského soudu, že řízení nebylo zatíženo vadou, která by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí; finanční úřad dostatečně projednal se stěžovatelem zprávu o daňové kontrole, poskytl mu dostatečný prostor pro vyjádření (což stěžovatel učinil), rozhodnutí nemohla být pro stěžovatele překvapivá a nedošlo ani v žádném ohledu k porušení zásady dvojinstančnosti řízení či jinému stěžovatelem namítanému procesnímu pochybení. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku stejně jako námitka nezohlednění porušení procesních práv tedy nebyla důvodná.

[17] Klíčovou právní otázkou, od níž se odvíjely veškeré žalobní i stížní námitky, byl výklad § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Podle krajského soudu správci daně postupovali správně podle pokynu Ministerstva financí č. D-288, jehož úkolem bylo sjednotit výklad citovaného ustanovení zákona tak, aby daňové subjekty měly ohledně tohoto výkladu správci daně dostatečnou právní jistotu. Soud také vyložil pojem „služba“, a to jako *„každý úkon, po kterém existuje poptávka a jehož cena je determinovaná trhem“* a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se tímto pojmem zabývala. Sporné položky dle krajského soudu správci daně správně podřadili pod § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který z možnosti odpočtu vylučoval veškeré služby ve smyslu shora uvedeném.

[18] Ač výklad provedený krajským soudem byl poměrně stručný, nelze jej mít za nepřezkoumatelný, neboť jasně vyjadřuje posouzení předmětné právní otázky. Nejvyšší správní soud má také za to, že toto posouzení bylo v podstatě správné, považuje však za nutné je doplnit a blíže vysvětlit.

[19] Podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů *„od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.“*.

[20] Stěžovatel vystavěl svou obranu na výkladu, že pojem „služby“ není v zákoně o dani z příjmu definován, a je proto třeba jej vyložit pomocí teleologického výkladu, tj. dle smyslu citovaného ustanovení tak, že se jimi rozumí pouze *„služby výzkumu a vývoje, které byly (případně mohly být) předmětem odpočtu na výzkum a vývoj u jiného daňového subjektu“*. Práce provedené pro stěžovatele třetími osobami rozhodně podle něj nemohly být podřazeny pod služby dle citovaného ustanovení, a to i kdyby nebyl uznán správný jeho výklad pojmu služba shora předestřený, neboť se vůbec nejednalo o služby, ale o *„průmyslové práce“* (dle OKEČ) ve smyslu fáze výroby prováděné v kooperaci s jiným dodavatelem, konkrétně o práce na prototypech.

[21] Nejvyšší správní soud musel vyložit citované ustanovení. Oběma stranám je třeba přisvědčit, že se nelze při výkladu opřít o důvodovou zprávu k zákonu č. 669/2004 Sb., který s účinností od 1. 1. 2005 zakotvil do § 34 zákona o daních z příjmů odstavce 4 a 5 týkající se odpočtů výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj. Tato zpráva zpracovaná pouze k původnímu vládnímu návrhu zákona obsahovala toliko vysvětlení novelizace zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, do jehož § 20 odst. 4 bylo vloženo, že od daně dědické a daně darovací jsou osvobozena také bezúplatná nabytí majetku určená na financování zařízení a humanitárních akcí v oblasti kultury, školství, vědy, *„výzkumu, vývoje“*. Podle důvodové zprávy tím měly být zvýhodněny právnické osoby v případech, ve kterých jim na výzkum a vývoj nebyla poskytnuta podpora z veřejných prostředků; zpráva se odvolávala na Akční plán pro Evropu COM(2003) 223 schválený Evropskou komisí, který představoval soubor opatření na podporu investic do výzkumu a vývoje.

[22] V této souvislosti je třeba uvést, že členské státy Evropské unie zastávají jednotný názor o nutnosti podpory do výzkumu a vývoje, byť jejich národní právní úpravy nejsou jednotné. Ztělesněním těchto snah je tzv. Lisabonská strategie schválená Evropskou radou v roce 2000 a její upřesnění v Barceloně na jarním zasedání v roce 2002: dle tehdy schváleného záměru měly výdaje členských států na výzkum a vývoj dosáhnout do roku 2010 úrovně 3% hrubého domácí produktu, z toho 1% z veřejných výdajů a 2% ze soukromých zdrojů.

[23] Přestože orgány Evropské unie opakovaně deklarují snahu o pobídky v oblasti výzkumu a vývoje (např. Šestý rámcový program evropského výzkumu a technického rozvoje z července 2003, Sedmý rámcový program z roku 2007), v oblasti daňových předpisů týkajících se přímých daní je dosud ponechána právní regulace na jednotlivých

členských státech. Je vhodné poznamenat, že v budoucnu lze zřejmě očekávat určité sjednocení; důkazem je návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) z března 2011. V důvodové zprávě ke směrnici se mimo jiné uvádí: *„při navrhování společného základu byla klíčovým cílem podpora výzkumu a vývoje. V rámci CCCTB jsou veškeré náklady související s výzkumem a vývojem odpočitatelné. Tento přístup bude fungovat jako pobídka pro společnosti, které se rozhodnou do systému zapojit, aby pokračovaly v investicích do výzkumu a vývoje.*“. Zda, kdy a v jaké podobě bude směrnice přijata, a v jaké podobě bude převzata do právního řádu České republiky, není zatím zřejmé; za této situace je tedy třeba vycházet výhradně z úpravy vnitrostátní platné a účinné v době relevantní pro posuzovaný případ.

[24] Tou je především citovaný § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů účinný od 1. 1. 2005. Na podzim roku 2005 k němu Ministerstvo financí ve spolupráci s Radou pro výzkum a vývoj vydalo pokyn řady D, č. D-288. V něm byl vymezen projekt výzkumu a vývoje, pojem výzkumu a vývoje samotný (zdůrazněn ocenitelný prvek novosti, jako kritérium odlišující výzkum a vývoj od ostatních [příbuzných] činností), činnosti prováděné poplatníkem při realizaci projektů, které lze a které naopak nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na realizaci projektů, které lze podřadit pod § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a v neposlední řadě i služeb ve smyslu citovaného ustanovení:

[25] Podle bodu 7 uvedeného pokynu nelze obecně uplatnit odpočet k výdajům (nákladům) na služby; jmenovitě jsou zde uvedeny prvotní náklady vynaložené na externí služby jako např. nájemné, konzultace, externí vzdělávání, dále na administrativní a ostatní podpůrné činnosti, např. přepravné, ostrahu objektu apod. (ať již pořizované od třetích osob či prováděné vlastními pracovníky). Odpočet nelze uplatnit také na činnosti uvedené v bodě 3 pokynu (*„činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje“*), *„pokud poplatník činnosti sám neprovádí při realizaci pojektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu (např. testování léků, výrobu či ověřování prototypu)*“. Naopak pod pojem služby netřeba zahrnovat výdaje (náklady) na spotřebované nákupy vynaložené v přímé souvislosti s řešením projektu (např. elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky, vodné a stočné).

[26] Z uvedeného je patrné, že se jedná o problematiku značně komplikovanou, jak z hlediska obecně politického, finančního, tak právního. Nicméně je nutno vyjít z obecně platných zásad a pravidel právního řádu České republiky:

[27] Především je lichá polemika stěžovatele nad platností zmíněného pokynu Ministerstva financí, resp. nad tím, zda a do jaké míry se odchyluje od zákona. Tento ústřední správní orgán je oprávněn v rámci své řídící působnosti vydávat pokyny sjednocující výklad právních předpisů správci daně; pokyny nejsou obecně závaznými právními předpisy, soud se při svém rozhodování není povinen jimi řídit ani se k nim vyjadřovat. Vázanost pokyny a jejich výklad je toliko otázkou státní správy. Pro rozhodování soudu je podstatné pouze to, zda v konkrétně řešeném případě postupoval správní orgán v souladu se zákonem (ať již v souladu či v rozporu s pokynem ministerstva). Proto je důležitý pouze výklad příslušného zákonného ustanovení.

[28] Nejvyšší správní soud při tomto výkladu vyšel jednak z textu zákona (jazykový výklad) a také z jeho smyslu (teleologický výklad), jímž se ovšem nemohl od doslovného textu zákona odchýlit. Tento smysl spatřuje v zájmu státu na provádění výzkumu a vývoje jak specializovanými osobami (vědecké ústavy) tak také podnikatelskými subjekty. Jedním

z pozitivních dopadů takového postoje může být posílení provádění výzkumu a vývoje na území České republiky, tedy směrování výzkumných a vývojových aktivit zahraničních investorů, popř. nadnárodních společností, do České republiky.

[29] Podpora výzkumu a vývoje má v České republice několik forem. Obecně je lze rozdělit na přímou podporu z veřejných zdrojů (granty, dotace) a na podporu nepřímou, daňovou. Definici výzkumu a vývoje a jeho druhy (základní, experimentální, aplikovaný) obsahuje zákon o podpoře výzkumu a vývoje. Paragraf 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů vymezuje druhy výdajů (nákladů), které, jsou-li vynaložené v rámci výzkumu a vývoje (realizace projektu výzkumu a vývoje dle odst. 5), lze uplatnit jako odpočitatelné položky (*experimentální či teoretické práce, projekční či konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, výroba funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části, certifikace výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje*). Podle poslední věty tohoto ustanovení nelze odpočet uplatnit na *„služby, licenční poplatky a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob"*. Stěžovatel se tuto větu pokusil vyložit tak, že jejím smyslem je zabránění dvojího uplatnění odpočitatelné položky na tytéž činnosti u různých subjektů. Takový výklad jistě nelze považovat za nesprávný, rozhodně však není vyčerpávající a podstatný. Jak již kasační soud výše uvedl, smysl celého ustanovení spatřuje v podpoře výzkumu a vývoje prováděného jednotlivými subjekty v rámci vnitropodnikové činnosti, prováděné vlastními prostředky a vlastními pracovníky. Tomuto výkladu nasvědčuje také odstavec 5, který do náležitostí projektu výzkumu a vývoje zahrnul mimo jiné *„jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi"*. Soud má za to, že z citovaného ustanovení vyplývá úmysl zákonodárce podpořit provádění výzkumu a vývoje vlastními pracovníky, a tím tedy také zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách a tudíž i ke zvýšení jejich zaměstnanosti. Z toho vyplývá, že nelze přisvědčit argumentu stěžovatele o znevýhodnění malých a středních podnikatelů, kteří nejsou schopni zajistit celý výzkumný a vývojový proces z vlastních zdrojů (ať již materiálních či pracovních): smyslem úpravy je právě stimulovat tyto osoby v investování tzv. rizikového kapitálu do výzkumu a vývoje, tedy vytváření podmínek pro výzkum a vývoj uvnitř podniku; opačný výklad by nikoliv zvýhodnil kapitálově silné subjekty, ale popřel by základní smysl, tj. soustředit výzkumné a vývojové aktivity i u jejich finančně slabší konkurence.

[30] Ostatně není pravda, že by byly menší a střední subjekty záměrně znevýhodňovány; využívání služeb třetích osob není z daňového hlediska opomíjeno: za splnění zákonných předpokladů § 24 zákona o daních z příjmů, tedy při spojitosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, může daňový subjekt odečíst pro zjištění základu daně takto vynaložené výdaje (náklady). Bonus v podobě § 34 odst. 4 je pak nadto poskytován poplatníkům, kteří provádějí výzkum a vývoj vlastními silami.

[31] Rozsáhlá argumentace stěžovatele ohledně výkladu pojmu služby tak ztrácí pro posouzení věci, resp. hledání smyslu citovaného ustanovení, relevanci. Není podstatné, zda bylo třeba činnosti prováděné pro stěžovatele třetími osobami klasifikovat jako průmyslové služby, průmyslové práce či jakkoli jinak. Soud musí vyjít z obecné zásady jednotného výkladu a aplikace právního systému, zde zejm. jednoty právní úpravy daní. Ačkoli tedy zákon o dani z příjmů pojem služby blíže nedefinuje, soud nenalezl dostatečný důvod pro výklad, jež by se svým obsahem odchýlil od § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle kterého se *„poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti"*.

[32] Krajský soud definoval pojem „služba" tak, jak to učinil Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích z 13. 5. 2005, čj. 5 Afs 123/204 - 61, a z 31. 1. 2008, čj. 9 Afs 150/2007 - 64: *„službou v ekonomickém pojetí se rozumí každý úkon, po kterém existuje poptávka a jehož cena je determinována trhem. Pojmově je tak vyloučeno, aby služba byla poskytnuta bez lidského potenciálu"*. Ačkoli v obou zmíněných případech byla řešena odlišná právní otázka, je možno tuto definici převzít i v nyní posuzované věci. Soud jí tehdy navázal na obecnější výklad úpravy daně z přidané hodnoty podaný ve světle harmonizované právní úpravy na úrovni Evropského společenství, tj. v první řadě v tzv. šesté směrnici [(*Šestá směrnice Rady z 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)*]; s účinností od 1. 1. 2007 nahrazenou směrnicí č. 2006/112/ES. Podle článku 24 odst. 1 šesté směrnice (účinné v době relevantní pro posuzovaný případ) se *„poskytnutím služby rozumí každé plnění, které není dodáním zboží"*. Z uvedeného je zřejmé, že příslušná zákonná úprava v České republice převzala definici služeb ze šesté směrnice, a to jako tzv. zbytkovou definici, vymezenou proti dodání zboží.

[33] Činnosti, které pro stěžovatele prováděly třetí osoby, jejichž úhradu správci daně neuznali jako výdaj (náklad) odpočitatelný dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, spočívaly v elektroerozivním hloubení dle dodaných výkresů a elektrod, zhotovení střižníků a střižných matric, frézování želez a grafitových elektrod, broušení čelistí podle dodaných výkresů, žíhání a kalení, výkresové dokumentaci, řezání na drátové řezačce. Z obsahu spisu dále vyplývá, že veškeré tyto činnosti byly prováděny na materiálu dodaném stěžovatelem a podle jeho pokynů (výkresové dokumentace). Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že předmětem plnění třetích osob nebylo dodání zboží, ale provedení určitých výkonů. Stěžovatel nikdy ani netvrdil, že na něj některý z jeho dodavatelů převedl vlastnické právo k nové věci. Stěžovatel netvrdil, že by výrobní činností třetích osob vznikly z jím dodaného materiálu nové věci, jež by pak zhotovitel převedl na stěžovatele. Nutno v této souvislosti poznamenat, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní leželo právě na stěžovateli.

[34] Závěry krajského soudu byly správné; správně krajský soud seznal, že rozhodnutí žalovaného bylo po právu a žaloba byla proto nedůvodná. Výklad stěžovatele, že úmyslem zákonodárce bylo ustanovením § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů pouze zabránit dvojímu odpočtu týchž služeb u různých subjektů, případně že tam uvedený pojem služby je nutno chápat jako pouze některé druhy služeb rozlišovaných dle OKEČ, nebyl správný. Pokud by mu soud přisvědčil, suploval by tím roli zákonodárce, neboť by svým „výkladem" zcela změnil text zákona. Úlohou soudu je dotváření práva pouze v tom smyslu, že při své rozhodovací činnosti vyloží obsah právního předpisu; v žádném případě však není oprávněn tento obsah měnit, tedy vyložit jej v rozporu nebo i jen mimo rámec normativního textu. Jestliže tedy zákon používá pojem „služby", nemůže soud vyložit tento pojem jako pouze určité činnosti, tedy určitou podmnožinu služeb, ačkoli pro takový výklad nemá zákonnou oporu. Soud se tedy musel přidržet výkladu pojmu „služby" tak, jak je obecně znám z jiného daňového předpisu, a to (jak bylo zdůrazněno) v rámci zachování jednoty výkladu a aplikace právního řádu, z čehož plyne mimo jiné právní jistota daňových subjektů a předvídatelnost soudního rozhodování.

[35] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného zhodnotil stížní námitky jako nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

IV.
Náklady řízení

[36] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů příslušelo, náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. července 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu